

УДК 657

Єршова Н.Ю., к.е.н

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

ОРГАНІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

У статті розглянуті теоретичні основи визначення центрів відповідальності. Досліджено поняття «відповідальність». Обґрунтований та запропонований методичний підхід до визначення центрів відповідальності для цілей стратегічного управлінського обліку.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, відповідальність, центри відповідальності, організаційна структура, фінансова структура

Iershova N.

ORGANIZATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING BY RESPONSIBILITY CENTERS IN THE INNOVATION ECONOMY

In the article theoretical bases of determination of responsibility centers are considered. The concept of «responsibility» investigated. Methodical approach to definition of the responsibility centers for the purpose of strategic management accounting is substantiated and proposed.

Key words: strategic management accounting, responsibility, responsibility centers, organizational structure, financial structure

Єршова Н.Ю.

ОРГАНИЗАЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

В статье рассмотрены теоретические основы определения центров ответственности. Исследовано понятие «ответственность». Обоснован и предложен методический подход к определению центров ответственности для целей стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, ответственность, центры ответственности, организационная структура, финансовая структура

Вступ. Необхідність інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень суб'єктами господарювання для забезпечення

сталого збереження та отримання довгострокових конкурентних переваг в умовах інноваційної економіки підвищує значимість системи стратегічного управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Концептуальні підходи до організації управлінського обліку, у тому числі його напрямку – стратегічного управлінського обліку досліджували такі вітчизняні вчені: С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, З.Задорожній, Л.В. Нападовська, А.В. Шайкан, та зарубіжні вчені: В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, В.М. Керімов, О.Є. Николаєва, В.Ф. Несветайлов, В.Ф. Палій, І.І. Хахонова, Н.Н. Хахонова К. Друрі, Д. Міддлтон, Ч.Т. Хонгрєн, Дж. Фостер та інш. Здобутками у цьому напрямку є розвиток концепції центрів відповідальності [1-4]; удосконалення механізму управлінського контролю та бюджетування за центрами відповідальності [5]; розвиток організації обліку та аналізу за центрами відповідальності [6]. Окремі питання теоретичних основ організації стратегічного управлінського обліку за центрами відповідальності потребують подальшої розробки.

Методологія дослідження. Дослідження базується на використанні структурного та системного підходів, за допомогою яких здійснювалось поєднання складних економічних явищ в єдиний процес. Застосовуючи діалектичний метод, досліджувані явища та процеси розглядалися у розвитку та взаємодії.

Мета статті. Метою дослідження є розвиток теоретичних основ організації стратегічного управлінського обліку за центрами відповідальності в умовах інноваційної економіки.

Виклад основного матеріалу. Найважливішим методологічним підходом до оцінки діяльності суб'єкта господарювання є системний підхід [7], який передбачає системне бачення його функціонування як складної відкритої, динамічної соціально-економічної одиниці. «Щоб уявити систему в цілому, вводять поняття структури – часткової впорядкованості елементів і відношень між ними за будь-якою однією ознакою. Структура системи є вже не відношенням елементів, а відношенням їх відносин, які створюють звичайно ступінчасту, ієрархічну конструкцію» [7, с.27]. Структура суб'єкту господарювання для цілей управлінського обліку, аналізу та контролю може виступати у вигляді центрів відповідальності. Закордонні вчені здебільшого визначають центр відповідальності як сегмент підприємства [4, с. 23] чи організаційну одиницю [8, с.76]. Таким чином, відбувається наближення центрів відповідальності до реальних умов

функціонування структурних одиниць, у межах яких вони створені. Згідно К. Друрі: “облік за центрами відповідальності здійснюється за принципом визнання зон індивідуальної відповідальності” [4, с.23], які виділяються на основі функцій, закріплених за окремими керівниками (менеджерами). В офіційній термінології CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) центр відповідальності характеризується як підрозділ або організаційна функція, за результати діяльності яких безпосередньо відповідає певний менеджер [9 с. 38]. «Колектив – це соціальний живий організм. Тому й організм, що він має органи, де є повноваження і відповідальність...» [10, с.15].

Категорія «відповідальність» є складним і багаторівневим поняттям, яке виступає предметом наукового інтересу фахівців різних галузей – філософії, соціології, психології, управління, зокрема соціальної психології та психології управління. У найбільш широкому значенні, відповідальність — загальносоціологічна категорія, яка виражає свідоме ставлення особи до вимог суспільної необхідності, обов'язків, соціальних завдань, норм і цінностей [10]. У процесі вивчення цих різновидів відповідальності необхідно мати на увазі те, що співвідношення соціальної відповідальності з її різновидами (моральною, політичною, юридичною, професійною та ін.) можливо уявити як діалектичний зв'язок загального та особливого.

Когнітивна теорія навчання Дж. Роттера в основі має концепцію локусу контролю. Вчений визначає відповідальність як властивість інтернальності особистості (схильність приписувати відповідальність за все внутрішнім чинникам — своєю поведінкою, характером, здібностями), яка протистоїть екстернальності (схильність приписувати відповідальність за все зовнішнім чинникам) [11].

Проблема відповідальності особистості у професійній діяльності є центральною в роботах сучасних авторів: Л.І. Дементій, М.В. Муконіної, Т.Ю. Базарова, В.А. Бодрова, С.В. Бикова, А.Л. Свенцицького та ін. Вивченню відповідальності у трудовій діяльності, як особливій форми контролю за поведінкою та успішністю працівника на виробництві, приділено увагу в роботах К.Муздибаєва [12, 13]. Професійна відповідальність являє собою інтегративну якість особистості або групи, яка є проявом її спроможності приймати обґрунтовані рішення в сфері своєї професійної діяльності, виявляти наполегливість і сумлінність у

їхній реалізації і готовність відповідати за їхні результати і наслідки. Корпоративна відповідальність настає у випадку порушення корпоративних правил, які прийняті певною соціальною структурою та не мають правового значення.

Необхідно зазначити, що на сьогоднішній час не існує єдиної точки зору щодо правової природи фінансової відповідальності, що не дає можливості ефективного розвитку контролю в сфері фінансової діяльності в цілому. На формування поняття «фінансова відповідальність» впливають як загальна теорія юридичної відповідальності, так і теорія адміністративної відповідальності. Фінансова відповідальність є різновидом юридичної відповідальності, а остання, у свою чергу, – різновидом соціальної відповідальності [13]. У зміст фінансової відповідальності входить негативний (якщо суб'єкт не дотримується приписів фінансових норм, порушує їх, то виникає негативна відповідальність) і позитивний аспекти її реалізації. Позитивний аспект реалізації фінансової відповідальності прямо закріплений у фінансовому законодавстві. Так, відповідно до ст.ст. 6, 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання вимог щодо порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Головний бухгалтер забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності [14, с. 68].

Таким чином, результати спільної управлінської діяльності залежать, в першу чергу, від того, наскільки точно визначена і чітко розмежована відповідальність у сполучених ланках організації відповідно до їх функцій та компетенції. Декомпозиція центрів відповідальності пов'язана із галузевими особливостями, технологією та організацією виробничого процесу і проводиться за видами діяльності (організаційна структура) або за результатами діяльності (фінансова структура).

Організаційна структура виступає однією з відправних точок декомпозиції центрів відповідальності. Вона являє собою сукупність ліній відповідальності всередині суб'єкта господарювання, які дозволяють виділити його горизонтальний і вертикальний розрізи та визначають напрямок руху інформації. Горизонтальний розріз представлений обсягом діяльності кожної

особи, відповідальної за центр, а вертикальний розкриває ієрархію повноважень осіб, які приймають управлінські рішення. Організаційну структуру можна розглядати, як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних між собою лініями відповідальності, а облікову систему, як інформаційну платформу, що забезпечує збір, накопичення, реєстрацію, відображення і надання інформації та дозволяє оцінити діяльність конкретних менеджерів в системі обліку за центрами відповідальності. Організаційна структура підприємства тісно пов'язана зі схемою виробничого процесу, схемою руху матеріальних потоків. Фінансову структуру при реалізації функцій управлінського обліку слід розглядати як фінансово-цільове структурування, засноване на механізмі делегування повноважень і розподілу відповідальності за фінансово-економічні показники діяльності всіх бізнес-процесів. Обов'язковою умовою при цьому є те, що фінансово-цільова структура повинна відповідати структурі бізнес-процесів підприємства і стратегічним цілям, поставленим перед господарюючим суб'єктом вищим менеджментом. Всі центри відповідальності виконують певні функції в рамках бізнес-процесів суб'єкту господарювання. Тому, при формуванні переліку показників необхідно враховувати те, в яких процесах задіяний центр відповідальності і, відповідно, на які показники бізнес-процесів він реально впливає. Швидше за все, будуть такі ситуації, коли на одні і ті ж показники будуть впливати кілька центрів. Відповідальність за частину цих показників буде дуже складно розділити між центрами відповідальності, але відповідальність за частину таких показників можна рознести між центрами відповідальності, якщо побудувати більш детальний опис бізнес-процесів.

Таким чином, центр відповідальності представляє собою сегмент декомпозиції суб'єкта господарювання, який несе соціальну відповідальність за функції, що їм виконуються, та професійну – за досягнення конкретних (фінансових і нефінансових) показників. На чолі кожного центру відповідальності є відповідальна особа – керівник центру, для якого повинна бути чітко визначена сфера повноважень та відповідальності, яка закріплена внутрішніми документами.

Стратегічний управлінський облік (СУО) представляє синергетичну інформаційну систему оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства з

метою отримання та подання ємної інформації, спрямованої на розробку і реалізацію стратегії суб'єкту господарювання.

У Методичних рекомендацій вказано, що «у межах стратегічного управлінського обліку формується інформація, на підставі якої керівництво банку має змогу приймати обґрунтовані стратегічні рішення, у тому числі, стосовно загальної конкурентної стратегії» [15]. У стратегічному управлінському обліку переважно використовується інформація, пов'язана із зовнішніми факторами, що впливають на діяльність банку. Методологія управлінського обліку банку складається з таких методик: оцінки прибутковості та ефективності діяльності; планування, бюджетування, аналізу результатів і прогнозування діяльності; контролю і складання відповідних форм управлінської звітності; підготовки додаткової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень тощо [15]. З огляду на зміст вказаного документу можемо дійти до висновку, що інформаційне забезпечення СУО складається із інформації про внутрішнє середовище та інформації про зовнішнє середовище суб'єктів господарювання. Крім того, оцінка прибутковості та ефективності діяльності; планування, бюджетування є також основою методології стратегічного управлінського обліку. Центри відповідальності для цілей організації стратегічного управлінського обліку пропонуємо класифікувати (рис.1):

1. За цільовими показниками: дохід (центр типу А^к), конкурентоспроможність (центр типу Б^к), стратегічні витрати (центр типу В^к).

2. За орієнтацією інформації, яка формується в рамках підрозділів суб'єкта господарювання: центр консолідації зовнішньої інформації, центр консолідації внутрішньої інформації.

За такого підходу, в організаційній структурі суб'єкта господарювання формуються центри консолідації інформації зовнішнього та внутрішнього характеру. Поява такого центру надає змогу її узагальнювати, проводити декомпозиції показників відповідно до цілей та завдань при прийнятті управлінських рішень стратегічного характеру, або у випадку необхідності коректування певного виду стратегій. Вибір в якості одного з цільових показників центру відповідальності показника конкурентоспроможності - надає можливість включати до переліку основних параметрів нефінансові показники.



Центр типу:
 A^k – цільовий показник – дохід;
 B^k – цільовий показник – конкурентоспроможність;
 V^k – цільовий показник – стратегічні витрати.

Рисунок 1 – Центри відповідальності виробничого підприємства для цілей стратегічного управлінського обліку

Висновки. В статті розвинені теоретичні основи організації СУО за центрами відповідальності. Уточнено поняття «центр відповідальності». Запропоновано класифікацію центрів відповідальності для цілей організації СУО відповідно до його мети. Обґрунтовано, що діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з точки зору стратегічної ефективності. Інформація СУО, сформована за центрами відповідальності, узагальнюється в інтегрованій управлінській звітності.

Література:

1. Хорнгрен Ч. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч.Хорнгрен Ч., Дж. Фостер. – М. Финансы и статистика, 1995.
2. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л.В. Нападівська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2010. – 648 с.

3. Голов С.Ф. Управлінський облік : Підручник. / С.Ф. Голов. — К. : Лібра, 2003. — 704 с.

4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. [пер. с англ. С.А. Табалиной]. - М. : 1997. - 560 с.

5. Владимцев Н.В. Формирование системы бюджетирования промышленных предприятий: внутренний регламент и иерархия центров финансовой ответственности / Н.В. Владимцев, А.С. Денисова. // Экономический анализ: теория и практика – 2008. № 6(111). – С. 48–52.

6. Шайкан А.В. Напрями розвитку аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності // Матеріали V Міжн. наук-практ.конф. “Наука і освіта 2006”. Том 17. Економіка. – Дніпропетровськ : Наука і освіта. - 2006.- С. 33-35.

7. Черняк Ю.И. Системный анализ в управлении экономикой / Ю.И.Черняк. - М. : Экономика, 1975. - 191 с.

8. Аткинсон Э.А. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан и др. - М. : Изд. дом "Вильямс". – 2005. – 878с.

9. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. - 200 с.

10. Савчин М.В. Психологія відповідальної поведінки : [монографія]. / М.В. Савчин. – Івано- Франківськ : Місто НВ, 2008. – с. 215.

11. Зайчук О.В., Оніщенко Н.М. Теорія держави і права. Академічний курс : Підручник. / О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.

12. Файер О.А. Поняття професійної відповідальності та підстави її виникнення / О.А. Файер // Форум права. – 2009. – № 3. – С. 627–633.

13. Карапейчик Я.І. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. Позитивний та негативний (ретроспективний) аспекти / Я.І. Карапейчик // Вісник маріупольського державного університету. Серія: Право. – 2013. – вип. 5. – С.207.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996- XIV // ВВР України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

16. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо організації процесу формування управлінської звітності в банках України [Електронне видання] : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0324500-07>